

VU Research Portal

Het internationaal publiekrechtelijke effectiviteitbeginsel en kwalificatieconflicten

Potgens, F.P.G.; de Heer, L.J.

published in

Weekblad voor fiscaal recht
2010

[Link to publication in VU Research Portal](#)

citation for published version (APA)

Potgens, F. P. G., & de Heer, L. J. (2010). Het internationaal publiekrechtelijke effectiviteitbeginsel en kwalificatieconflicten. *Weekblad voor fiscaal recht*, 2010(6870), 1024-1034.
<http://www.belastingrechten.vu.nl/LinkClick.aspx?fileticket=r7ArZzLEFiM%3d&tabid=126>

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

E-mail address:

vuresearchportal.ub@vu.nl

HET INTERNATIONAAL PUBLIEKRECHTELIJKE EFFECTIVITEITBEGINSEL EN KWALIFICATIECONFLICTEN

PROF. MR. F.P.G. PÖTGENS EN MR. L.J. DE HEER *

1 Inleiding

Nederland kent één van de meest ontwikkelde verdragen-netwerken ter wereld. De beleidsmatige infrastructuur die het sluiten en onderhoud van deze verdragen faciliteert oftewel het Nederlandse fiscale verdragsbeleid is sinds 1998 niet meer herzien.¹ De Staatssecretaris van Financiën wil tegemoetkomen aan de vele wijzigingen die zich sindsdien hebben voorgedaan in de nationale wetgeving, de jurisprudentie, de economische dynamiek en de ontwikkelingen binnen de OESO. Thans is het Ministerie van Financiën dan ook doende de nieuwe beleidsuitgangspunten te verankeren in een nieuwe nota verdragsbeleid.² Eén van de kwesties die herziening

verdient, is het Nederlandse voorbehoud bij par. 32.1 e.v. van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag (dit voorbehoud is opgenomen in par. 80 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag).³ Dit voorbehoud komt erop neer dat Nederland van mening is dat het als woonstaat in beginsel zelfstandig het vigerende belastingverdrag mag interpreteren. Het commentaar daarentegen staat in geval van een zogenoemd kwalificatieconflict een benadering voor waarbij de woonstaat de kwalificatie van de bronstaat dient te volgen. Door deze zienswijze van het OESO-commentaar wordt in een aantal gevallen dubbele belasting voorkomen hetgeen één van de voornaamste doelstellingen van een belastingverdrag is.⁴ In dit artikel gaan we na of gezien deze doelstelling en het daarin kaderende gevolg van de visie van het OESO-commentaar het Nederlandse voorbehoud gehandhaafd kan worden in het licht van het internationaal publiekrechtelijke effectiviteitsbeginsel dat in acht moet worden genomen bij de interpretatie van belastingverdragen. Wij gaan eerst in op de oplossing die het OESO-commentaar formuleert voor kwalificatieconflicten en het Nederlandse voorbehoud daarop (onderdeel 2). Vervolgens geven we een weergave van het effectiviteitsbeginsel aan de hand van de jurisprudentie van het Internationale hof en de literatuur (onderdeel 3) en gaan we in op de betekenis van het effectiviteitsbeginsel voor dat Nederlandse voorbehoud (onderdeel 4). We besluiten deze bijdrage met een conclusie en een aanbeveling voor het Nederlandse internationale verdragsbeleid (onderdeel 5).

* F.P.G. Pötgens is hoogleraar Internationaal en Europees Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en belastingadviseur bij De Brauw Blackstone Westbroek N.V. te Amsterdam. L.J. de Heer is promovendus aan de Vrije Universiteit Amsterdam en belastingadviseur bij KPMG Meijburg & Co te Amstelveen.

1 Notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (1987), Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr. 2; Notitie Internationaal fiscaal (verdrags)beleid (1996), Kamerstukken II 1996/97, 25 087, en Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht (1998), V-N 1998, nr. 22.

2 http://www.minfin.nl/Actueel/Nieuwsberichten/2009/08/Ministerie_van_Financiën_start_consultatie_fiscaal_verdragsbeleid.

3 De letterlijke tekst van par. 80 verwijst naar par. 32.4 (voorbeeld van een interpretatieconflict) en par. 32.6 (dubbele vrijstelling) van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag. Gezien de strekking en de overige bewoordingen van par. 80 mag evenwel worden aangenomen dat tevens wordt gerefereerd aan de subparagrafen van par. 32 die niet expliciet worden genoemd en dan met name par. 32.3 (kwalificatieconflicten).

4 Zie par. 1 en 3 Inleiding van het commentaar op het OESO-modelverdrag.

2 Kwalificatieconflicten volgens het OESO-commentaar en het Nederlandse voorbehoud daarop

2.1 Kwalificatieconflicten

Volgens par. 32.3 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag is sprake van een kwalificatieconflict indien de bron- en de woonstaat verschillende verdragsartikelen toepassen als gevolg van de in art. 3, tweede lid, OESO-modelverdrag vervatte referte naar het nationale recht.⁵ Immers, art. 3, tweede lid, OESO-modelverdrag verwijst voor de betekenis van niet in het verdrag gedefinieerde begrippen naar het nationale recht van de verdragstoepassende staten tenzij de context een andere betekenis vereist.

'Als gevolg van het Partnership-rapport worden de eerder omschreven kwalificatieconflicten opgelost'

Sinds 2000 en als gevolg van het in het commentaar geïmplementeerde Partnership-rapport,⁶ worden de eerder omschreven kwalificatieconflicten opgelost doordat de woonstaat verplicht is de kwalificatie van de bronstaat te volgen.

Deze zienswijze is gebaseerd op de bewoordingen van art. 23 OESO-modelverdrag. De woonstaat dient voorkoming (verrekening of vrijstelling) toe te staan voor een inkomensbestanddeel dat 'in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State'. De door het OESO-commentaar voorgestane uitleg van deze bewoordingen zou hier inderdaad in gelezen kunnen worden, hoewel deze zinsnede evenmin uitsluit dat de woonstaat ter zake niet verplicht is de classificatie van de bronstaat te volgen. Bij de vaststelling welke interpretatie de voorkeur geniet, speelt naar onze mening het effectiviteitsbeginsel een vooraanstaande rol (zie ook hierna onderdeel 3).⁷

De oplossing die het OESO-commentaar voorstaat voor kwalificatieconflicten vindt haar oorsprong bij de International Tax Group.⁸ Een belangrijk verschil met de uitleg van de International Tax Group is de beperkende omschrijving van 'kwalificatieconflicten' die door het OESO-commentaar wordt gehanteerd.⁹

5 Zie *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (Issues in International Taxation nr. 6), par. 102, Parijs: OECD Publications 1999. Vergelijk bijvoorbeeld ook A.J.A. Stevens, 'Hybride entiteiten en belastingverdragen', MBB 2010, nr. 4, blz. 139; K. Vogel, 'Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished', *Bulletin for International Taxation* 2003, nr. 2, blz. 41 e.v.; A. Rust, 'The New Approach to Qualification Conflicts has its Limits', *Bulletin for International Taxation* 2003, nr. 2, blz. 45 e.v., en J. Sasseville, 'Klaus Vogel Lecture – Tax Treaties and Schrödinger's Cat', *Bulletin for International Taxation* 2009, nr. 2, blz. 46.

6 *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (Issues in International Taxation nr. 6), Parijs: OECD Publications 1999, tevens opgenomen in C. van Raad (samenstelling en bewerking), *Teksten Internationaal & EG belastingrecht 2009-2010*, blz. 1514 e.v., Deventer: Kluwer 2009.

7 Vergelijk tevens F. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (Doctoral Series nr. 7), blz. 503-505, IBFD 2004.

8 J.F. Avery Jones e.a., 'Credit and Exemption under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterization', *European Taxation* 1996, nr. 4, blz. 118-146, en J.-M. Déry en D.A. Ward, *National Report Canada, IFA, Interpretation of double taxation conventions*, blz. 259, Deventer: Kluwer 1993.

9 Zie ook A. Ramos Huerta, 'Conflicts of Qualification and the Interpretation of Tax Treaty Law', in: E. Burgstaller en K. Haslinger (red.), *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, blz. 25, Linde 2007, die in dezen een onderscheid maakt tussen kwalificatieconflicten in ruime zin (waarvoor ook de International Tax Group in een oplossing voorziet) en kwalificatieconflicten in enge zin (zoals par. 32.3 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag die omschrijft) die een gevolg zijn van de referte naar het nationale recht van de bron- en woonstaat ingevolge art. 3, tweede lid, OESO-modelverdrag. Ramos Huerta verwijst in dit verband naar een lezing van J. Sasseville (*Lecture on Qualifications Conflicts in Tax Treaty Law*, Academy of Public Accountants, Wenen, 22 en 23 september 2006) die blijkbaar een gelijkaardig onderscheid hanteerde. Dat par. 32.3 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag louter kwalificatieconflicten in enge zin tracht op te lossen, blijkt ook uit het Partnership-rapport (hoofdstuk III.1, par. 94): 'The Committee has found that a number of difficulties relating to the application of tax conventions to partnerships fall in the broader category of so-called 'conflicts of qualification', where the residence and source States apply different articles of the Convention on the basis of differences in their domestic law.'

Zij veronderstelt dat beide staten art. 3, tweede lid, OESO-modelverdrag toepassen.¹⁰ Dit brengt mee dat indien één van beide staten art. 3, tweede lid, OESO-modelverdrag niet toepast omdat, bijvoorbeeld, in zijn nationale recht een definitie van een te interpreteren term ontbreekt,¹¹ hij een betekenis heeft die in het nationale recht niet in een vergelijkbare context wordt gebezigd als onder het

vigerende belastingverdrag,¹² of die een juridische betekenis ontbeert,¹³ sprake is van een interpretatieconflict in de zin van par. 32.5 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag.¹⁴ Een dergelijk interpretatieconflict moet opgelost worden door middel van de mutual agreement procedure van art. 25 OESO-modelverdrag.¹⁵ Het commentaar op het OESO-modelverdrag (par. 32.5 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag) omschrijft een interpretatieconflict overigens als verschillen die ontstaan doordat verscheidene interpretaties van bepalingen van het belastingverdrag of verscheidene interpretaties van de feiten worden gevolgd.¹⁶

Vanwege de vrij beperkte definitie van 'kwalificatieconflicten', probeert de OESO hierop schijnbaar te anticiperen door hiervoor elders in het commentaar oplossingen voor te stellen.

- 10 Vergelijk ook M. Lang, '2008 OECD Model: Conflicts of Qualification and Double Non-Taxation', *Bulletin for International Taxation* 2009, nr. 5/6, blz. 205, en E. Freddo, 'The relevance of Art. 23A/B(1) OECD MC in the case of qualification conflicts', in: M. Schilcher en P. Weninger (red.), *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, blz. 424 en 425, Linde 2008. Vergelijk tevens Ph. Baker, *Double Taxation Conventions*, blz. 23-2/6, Sweet & Maxwell (losbl.), en J. Vleggeert, *Aftrekbeperkingen van rente in het internationale belastingrecht* (FM nr. 132), blz. 379, Deventer: Kluwer 2009.
- 11 Vergelijk HR 1 december 2006, BNB 2007/75 tot en met 79, waarin de Hoge Raad art. 3, tweede lid, van de op het OESO-modelverdrag gebaseerde belastingverdragen die onderdeel uitmaakten van de betreffende geschillen, niet toepaste omdat de Nederlandse belastingwetgeving (waarnaar die bepalingen verwezen) een definitie van het begrip 'werkgever' ontbeerde.
- 12 Zie HR 21 februari 2003, BNB 2003/177 en BNB 2003/178, waarin het begrip 'verblijft' in art. 15, tweede lid, onderdeel a, van de belastingverdragen met Nigeria en Brazilië die in dezen het OESO-modelverdrag volgen, niet onder de nationale wetgeving in een vergelijkbare context werd gebezigd als onder de betreffende verdragen waardoor art. 3, tweede lid, van die verdragen (dat overeenkwam met art. 3, tweede lid, OESO-modelverdrag) niet kon worden toegepast.
- 13 Vergelijk HR 29 september 1999, BNB 2000/16 en BNB 2000/17; het begrip 'tijdelijk' in art. 10, tweede lid, onderdeel 1, van het verdrag met Duitsland heeft geen juridische betekenis en kan derhalve niet uitgelegd worden met behulp van de met art. 3, tweede lid, OESO-modelverdrag overeenkomende interpretatiebepaling (art. 2, tweede lid, belastingverdrag met Duitsland).
- 14 Zie voor een aantal voorbeelden ter zake, Sasseville, a.w., blz. 46. Sasseville (blz. 50) betoogt overigens dat een kwalificatieconflict in de zin van par. 32.3 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag ook ruimer kan worden opgevat, zodanig dat het ook de vaststelling van transferprijzen kan omvatten indien zij gebaseerd is op nationaal recht. Het is evenwel de vraag of dit inderdaad kan worden betoogd gezien de definitie die het OESO-commentaar van kwalificatieconflicten hanteert. Immers, deze definitie veronderstelt dat de referte naar het nationale recht tot gevolg heeft dat verschillende toewijzingsbepalingen van toepassing zijn. Dit laatste is in de hypothese van Sasseville evenwel niet het geval omdat niet ter discussie staat dat het inkomen als ondernemingswinst moet worden aangemerkt (overigens maakt Sasseville hierop ook reeds een allusie).

- 15 De mutual agreement procedure zoals die in veel belastingverdragen is vervat, bevat enkel een inspanningsverplichting voor de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten maar geen resultaatsverplichting. Sinds de wijzigingen die in 2008 in het OESO-modelverdrag zijn aangebracht, voorziet art. 25, vijfde lid, OESO-modelverdrag in de mogelijkheid van arbitrage. Overigens merken wij hierbij op dat een dergelijke arbitrage enkel mogelijk is, gezien de tekst van art. 25, vijfde lid, OESO-modelverdrag (2008), indien de specific-casebepaling van art. 25, eerste lid, OESO-modelverdrag van toepassing is en niet ingeval van de interpretatieve bepaling van art. 25, derde lid, OESO-modelverdrag. In een aantal recente Nederlandse belastingverdragen is ook een dergelijke arbitragebepaling opgenomen. Zonder naar volledigheid te willen streven, kan worden verwezen naar de verdragen met Ghana (2008), Verenigd Koninkrijk (2008), Azerbeidzjan (2008) en Qatar (2008); zie ook I.J.J. Burgers, 'Structurering van bedrijven en recente ontwikkelingen in het internationaal belastingrecht', *Ondernemingsrecht* 2010/6, blz. 267.
- 16 Indien dergelijke interpretatieconflicten uitmonden in een dubbele vrijstelling, dan voorziet art. 23, vierde lid, OESO-modelverdrag in een specifieke bepaling. Nederland neemt een dergelijke bepaling niet op in zijn belastingverdragen; zie F.G.F. Peters, 'De verbindendheid van interpretatieve onderlingoverlegprocedures', *NTRF* 2010/1422, blz. 4.

Een voorbeeld hiervan biedt par. 48 van het commentaar op art. 7 OESO-modelverdrag dat vanaf 2008 daarin is opgenomen; indien beide verdragsluitende staten verschillende methoden hanteren voor de allocatie van 'free capital' aan de vaste inrichting (die beiden in overeenstemming zijn met de Authorised OECD Approach) dient de methode te worden gevolgd die de staat waar de vaste inrichting is gelegen, toepast.¹⁷

Hoewel het commentaar wel aangeeft dat verschil in de toerekening van het eigen vermogen moet voortvloeien uit het nationale recht van de verdragstoepassende staten, zal een verschil van inzicht omtrent de kapitalisatie van een vaste inrichting doorgaans een gevolg zijn van

.....

**'Deze ogenschijnlijke
onevenwichtigheden in het
commentaar zouden kunnen
worden opgeheven'**

.....

17 Zie, onder meer, par. 40-69 van de 'Discussion Draft on a new Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention' van 7 juli 2008 waarin werd getracht een oplossing te bieden voor het geval dat beide verdragsluitende staten verschillende transferprijzen of -methoden gebruiken ook al voldeed een en ander aan het at-arm's-lengthvereiste van art. 7, tweede lid, OESO-modelverdrag (de winsttoerekening aan een vaste inrichting). Par. 44 van deze Discussion Draft en het destijds voorgestelde art. 7, derde lid, OESO-modelverdrag stelden dat indien beide staten verschillende methoden hanteerden voor de toerekening van 'free capital' die tevens in overeenstemming waren met het at-arm's-lengthbeginsel de methode die toegepast werd door de staat waar de vaste inrichting gelegen was, doorslaggevend was. In de 'Revised Discussion Draft on a new Article 7 of the OECD Model Tax Convention' van 24 november 2009 vervallen deze paragrafen en wordt tevens art. 7, derde lid, OESO-modelverdrag vervangen zoals dat door de Discussion Draft van 7 juli 2008 was voorgesteld. De achtergrond hiervan is dat de verdragsluitende staten geen winstcorrectie toepassen indien de winsttoerekening van de belastingplichtige in overeenstemming is met het nieuw voorgestelde art. 7, tweede lid, OESO-modelverdrag (winsttoerekening met inachtneming van de separate entity approach). Dit principe komt ook tot uitdrukking in de update van het OESO-commentaar ('The 2010 Update to the Model Tax Convention') van 22 juli 2010 (par. 48 van het commentaar bij het nieuwe art. 7 OESO-modelverdrag). Het derde lid van het nieuwe art. 7 OESO-modelverdrag voorziet erin dat indien de winsttoerekening aan de vaste inrichting die de belastingplichtige hanteert niet in overeenstemming is met art. 7, tweede lid, en de ene staat dientengevolge de winst corrigeert dat de andere staat een 'reciprocal adjustment' toepast (par. 53 van het commentaar op het nieuwe art. 7). Indien de andere staat niet kan instemmen met de correctie van de eerste staat, dan dient de mutual agreement procedure een en ander op te lossen (inclusief de arbitrageclausule); zie par. 56 van het commentaar op het nieuwe art. 7 OESO-modelverdrag. Vergelijk tevens Vleggeert, a.w., blz. 350 en blz. 363. Sinds de wijzigingen die in 2010 in het commentaar op art. 7 OESO-modelverdrag zijn aangebracht, wordt uitdrukkelijk aangegeven dat een tweetal versies van het commentaar gelden: het commentaar uit 2008 dient te worden toegepast bij art. 7 OESO-modelverdrag waarop de Nederlandse belastingverdragen tot op heden zijn gebaseerd en het commentaar uit 2010 dient te worden gevolgd indien de versie van art. 7 uit 2010 in een belastingverdrag is opgenomen.

een andere interpretatie van de feiten of van art. 7 OESO-modelverdrag (en dus niet voortkomen uit een referentie naar het nationale recht).¹⁸ Derhalve zal er geen sprake zijn van een kwalificatieconflict in de zin van par. 32.3 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag, maar van een interpretatieconflict (overeenkomstig par. 32.5 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag). Bovendien zullen beide verdragsluitende staten art. 7 OESO-modelverdrag toepassen zodat er geen sprake is van toepassing van verschillende toewijzingsbepalingen, zoals par. 32.3 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag vereist. Deze ogenschijnlijke onevenwichtigheden in het commentaar zouden overigens kunnen worden opgeheven indien het onverkort de visie van de International Tax Group zou volgen en par. 32.1-32.7 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag dienovereenkomstig zouden worden aangepast.

Een ander voorbeeld hiervan biedt par. 8.10 van het commentaar¹⁹ op art. 15 OESO-modelverdrag. Par. 8.10 is ingevoerd in het commentaar op het OESO-modelverdrag als gevolg van de wijzigingen die daarin zijn aangebracht in 2010. Par. 8.10 geeft aan dat de woonstaat, zij het onder bepaalde omstandigheden (misbruik of indien de werkstaat onder zijn nationale recht een formele inter-

18 In dezelfde zin Vleggeert, a.w., blz. 382.

19 'The 2010 Update to the Model Tax Convention' van 22 juli 2010. De nieuw ingevoerde par. 8.10 van het commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag vindt zijn oorsprong in de Revised Public Discussion Draft, 'Revised Draft Changes to the Commentary on Paragraph 2 of Article 15', van 12 maart 2007 (zie voor een bespreking van deze Discussion Draft, F.P.G. Pötgens, 'Proposed Changes to the Commentary on Art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of 'Employer' for Treaty Purposes', Bulletin for International Taxation 2007, nr. 11, blz. 476-488).

pretatie van het begrip 'dienstbetrekking' volgt),²⁰ de kwalificatie van de werkstaat inhoudende dat de werkzaamheden zijn verricht in een dienstbetrekking tot een onderneming die inwoner van de werkstaat is, moet volgen. De woonstaat moet dienovereenkomstig voorkoming van dubbele belasting toestaan ingevolge art. 23 OESO-modelverdrag en onder verwijzing naar par. 32.1-32.7 van het commentaar op die bepaling.²¹ Het commentaar gaat daarmee voorbij aan de omstandigheid dat één van beide staten art. 3, tweede lid, OESO-modelverdrag niet toepast, maar bijvoorbeeld een autonome interpretatie hanteert, hetgeen wat betreft de term 'werkgever' (in art. 15, tweede lid, onderdeel b, OESO-modelverdrag) het geval is voor Nederland gezien de reeds genoemde arresten HR 1 december 2006, *BNB* 2007/75 tot en met 79; de Hoge Raad hanteert hierin een autonome interpretatie van

'werkgever' bij gebreke aan een definitie in de relevante nationale wetgeving en ondanks het voorhanden zijn van een definitie van 'dienstbetrekking' in diezelfde wetgeving. Tevens negeert het OESO-commentaar de omstandigheid dat bepaalde staten, zoals de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk, een definitie van werkgever in hun nationale wetgeving hebben opgenomen en dat zij art. 3, tweede lid, OESO-modelverdrag zullen hanteren teneinde 'werkgever' te interpreteren, alsmede de daarin opgenomen referentie naar het nationale recht. Par. 8.10 van het commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag poogt in feite het resultaat te bereiken dat de International Tax Group voorstaat, doch ziet zich geconfronteerd met de beperkte definitie van kwalificatieconflicten in par. 32.3 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag.²² Dientengevolge conflicteert par. 8.10 van het commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag met par. 32.3 en 32.5 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag, hetgeen de status van het commentaar ondermijnt. Het zou dan ook aangewezen zijn par. 32.1-32.7 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag zodanig aan te passen dat ze overeenstemmen met par. 8.10 van het commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag.²³ Het OESO-rapport 'Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans'²⁴ en de implementatie daarvan in het commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag in 2005 (par. 12 e.v.) tonen overigens eveneens een zekere worsteling met het onderscheid tussen kwalificatie- en interpretatieconflicten.²⁵

- 20 Indien een zodanige dienstbetrekking voorhanden is, dan neemt par. 8.7 van het commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag aan dat de persoon met wie een dergelijke dienstbetrekking bestaat de werkgever is in de zin van art. 15, tweede lid, onderdeel b, OESO-modelverdrag. Deze zienswijze komt er dus op neer dat de betekenis van 'werkgever' wordt bepaald door eerst de term 'dienstbetrekking' uit te leggen en daaruit de betekenis van 'werkgever' te deduceren. De vraag rijst dan ook of dit als een (indirecte) referentie naar het nationale recht van de verdragstoepassende staat moet worden gezien of als een autonome interpretatie van het begrip 'werkgever'. Wij nemen aan dat in dezen een dergelijke autonome interpretatie wordt gevolgd door het commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag aangezien het veronderstelt dat een werkgever in vorenbedoelde zin een onderneming is jegens wie de natuurlijke persoon in kwestie zijn werkzaamheden in dienstbetrekking verricht. Par. 8.7 van het commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag trekt deze gevolgtrekking onafhankelijk van het nationale recht van de verdragstoepassende staten (zie ook Pötgens, a.w., blz. 480). De Discussion Draft van 12 maart 2007 hanteerde overigens nog een tweede interpretatiemethode waarbij de betekenis van 'werkgever' uit doel en strekking van art. 15, tweede lid, OESO-modelverdrag werd afgeleid en waarbij eveneens werd geabstraheerd van een mogelijke nationaal-rechtelijke betekenis van 'werkgever' (par. 8.8. van het door de Discussion Draft van 12 maart 2007 voorgestelde commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag). Deze interpretatiemethode is overigens met de update van het OESO-commentaar van 22 juli 2010 komen te vervallen.
- 21 Nederland heeft overigens op par. 8.10 van het commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag (dat sinds de wijzigingen die in 2010 in het commentaar zijn aangebracht daarin is opgenomen) geen voorbehoud gemaakt (zie ook onderdeel 2.2). Indien de woonstaat van mening is dat de werkstaat de betreffende benadering niet juist heeft toegepast, en derhalve dat de werkstaat het inkomen niet heeft belast overeenkomstig het verdrag, dan zal de mutual agreement procedure in een oplossing dienen te voorzien.

22 Zie Pötgens, a.w., blz. 485.

23 Pötgens, a.w., blz. 485 en 486. Een consequentie van par. 8.10 is dat de oplossing voor kwalificatieconflicten wordt toegepast op interpretatieconflicten terwijl par. 32.5 de visie volgt dat interpretatieconflicten moeten worden opgelost via de mutual agreement procedure van art. 25 OESO-modelverdrag.

24 OESO, Parijs, 2004.

25 Het OESO-rapport ziet een verschillende visie tussen de woon- en bronstaat met betrekking tot de belastbare basis van vermogenswinsten (verkoop van aandelen) als een kwalificatieconflict (blz. 9, par. 19). Dit bevreemdt aangezien inherent is aan een kwalificatieconflict conform par. 32.3 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag dat de woon- en bronstaat verschillende verdragsbepalingen toepassen, terwijl in de situatie die het rapport noemt beide staten, naar kan worden aangenomen, het erover eens zijn dat art. 13 OESO-modelverdrag van toepassing is. Het OESO-rapport beschouwt enerzijds een verschil van inzicht tussen de woon- en werkstaat met betrekking tot de toerekening van de optievoorwaarden aan dienstbetrekkingen die worden uitgeoefend in de woon- en werkstaat als een interpretatieconflict (blz. 12, par. 29, OESO-rapport) en anderzijds als een kwalificatieconflict (blz. 6 en 7, par. 11 en 13, OESO-rapport). Zie ook F.P.G. Pötgens en M. Jakobsen, 'Het OESO-commentaar betreffende werknemersopties: hinken op twee gedachten!', *WFR* 2008/1391, onderdeel 4.3.

2.2 Het Nederlandse voorbehoud en de betekenis daarvan

Iedere lidstaat van de OESO komt het recht toe een voorbehoud ('observation') te maken indien hij niet kan instemmen met een interpretatie die het commentaar voorschrijft.²⁶ Betoogd kan worden dat een dergelijke 'observation' beschouwd kan worden als een unilaterale en interpretatieve verklaring van de staat die het voorbehoud heeft gemaakt en die zijn visie weergeeft bij het sluiten van een belastingverdrag.²⁷

Het OESO-commentaar merkt dan ook op dat voorbehouden 'usually indicate the way in which those countries will apply the provisions of the Article in question'.²⁸ Echter, hiervan kan worden afgeweken indien de aard van het betreffende voorbehoud daartoe aanleiding geeft, hetgeen bijvoorbeeld het geval is indien een staat zich het recht voorbehoudt een alternatieve interpretatie voor te stellen indien hij een verdrag onderhandelt of sluit met lidstaten van de OESO. Hiermee sluit een dergelijke staat derhalve een andersluidende interpretatie niet voorhands uit.²⁹

Nederland heeft, zoals opgemerkt in onderdeel 1, bij de zienswijze van het OESO-commentaar aangaande kwalificatieconflicten een integraal voorbehoud gemaakt dat als volgt luidt:³⁰

'The Netherlands in principle is in favour of solving situations of both double taxation and double non-taxation due to conflicts of qualification between

Contracting States, since in the Netherlands view such situations are not intended by the Contracting States and moreover go against the object and purpose of a tax treaty. However, the Netherlands does not agree with the interpretation given in paragraphs 32.4 and 32.6 to the phrase 'in accordance with the provisions of this Convention' in Articles 23 A and 23 B of the Convention that in cases of conflicts of qualification that are due to differences in domestic law between the State of source and the State of residence as a rule the qualification given by the State of source would prevail for purposes of the application by the State of residence of Article 23 A or 23 B. The Netherlands wishes to preserve its right to subject a solution and its modalities for a certain conflict of qualification to the circumstances of the cases at hand and to the relationship with the Contracting State concerned. The Netherlands therefore will adhere to said interpretation in paragraphs 32.4 and 32.6 only, and to the extent which, it is explicitly so confirmed in a specific tax treaty, as a result of mutual agreement between competent authorities as meant in Article 25 of the Convention or as unilateral policy.'

Nederland heeft zich dan ook het recht voorbehouden de door het OESO-commentaar voorgestane uitleg van de zinsnede 'in accordance with the provisions of this Convention' in art. 23 OESO-modelverdrag uitsluitend te volgen indien dit uitdrukkelijk in de tekst van een belastingverdrag is opgenomen, de uitkomst is van een onderlinge overlegprocedure in de zin van art. 25 OESO-modelverdrag, dan wel is neergelegd in unilateraal beleid. Naar onze mening geeft Nederland door middel van het voorbehoud duidelijk te kennen de door het OESO-commentaar voorgestane uitleg ten aanzien van kwalificatieconflicten niet te volgen, hetgeen van belang is bij de uitleg en toepassing van de door Nederland gesloten belastingverdragen. Nederland is dan ook, tenminste indien het voorbehoud geïsoleerd wordt beschouwd, in beginsel niet gehouden de door het OESO-commentaar voorgeschreven uitleg toe te passen (zie echter ook onderdeel 3).³¹ Wij menen dat de voornoemde initiële conclusie niet anders luidt indien de opmerking van de staatssecretaris wordt meegenomen die hij gedurende de parlementaire behandeling van de ratificatie van het Wijzigingsprotocol van 8 maart 2004 bij het verdrag met de VS heeft gemaakt en die als volgt luidt:³²

'Vraag 1: Dividenden (artikel 10, derde lid) (...). In antwoord op de vragen van deze leden merk ik op dat de beoordeling van de vraag of een hybride entiteit

26 Par. 30 Inleiding van het commentaar op het OESO-modelverdrag.

27 Zie ook G. Maisto, 'The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties', in: *Liber Amicorum Maarten J. Ellis*, blz. 73 e.v., IBFD Publications BV 2005. Vergelijk tevens D.A. Ward e.a., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, blz. 73, IFA/Canadian Branch en IBFD Publications BV 2005, die dit standpunt mede ontleen aan par. 3 Inleiding van het commentaar op het OESO-modelverdrag ('... their tax authorities should follow these Commentaries, as modified from time to time and subject to their observations thereon, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on the Model Convention').

28 Par. 30 Inleiding van het commentaar op het OESO-modelverdrag.

29 Vergelijk Maisto, a.w., blz. 84. Zie ook par. 30 Inleiding waarin het volgende is opgenomen: 'Since the observations are related to the interpretations of the Articles given in the Commentaries, no observation is needed to indicate a country's wish to modify the wording of an alternative or additional provision that the Commentaries allow countries to include in their bilateral conventions.'

30 Par. 80 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag.

31 Zie ook A-G Wattel, concl. bij HR 1 december 2006, BNB 2007/75, punt 4.7, alsmede de bijlage bij, onder meer, deze conclusie, punt 8.12 en 9.8. Vergelijk tevens E.C.C.M. Kemmeren en L.G. Zuliani, *Netherlands National Report, IFA, Double non-taxation*, blz. 561, SDU 2004.

32 NNV, Kamerstukken I 2004/05, 29 632, nr. C, blz. 9.

een onmiddellijk belang houdt of uiteindelijk gerechtigde is, plaatsvindt op basis van de uitgangspunten die in het door de OESO in 1999 gepubliceerde rapport 'Application of the Model Tax Convention to Partnerships' zijn neergelegd. Nederland onderschrijft de in dit rapport opgenomen conclusies, die er – kort samengevat – op gericht zijn om in gevallen waarin er sprake is van entiteiten die door het bronland en het woonland verschillend worden gekwalificeerd, situaties van dubbele belastingheffing of dubbele vrijstelling te voorkomen. Belangrijk uitgangspunt in het OESO-rapport is dat de kwalificatie die het ontvangende (woon)land geeft aan de entiteit die het dividend ontvangt, in beginsel (ook) de status van de dividenduitkering bepaalt. In die zin volgt het bronland dus de kwalificatie van het woonland (...)

Volledigheidshalve merk ik nog op dat het voorbehoud dat Nederland heeft gemaakt bij het hiervoor genoemde OESO-rapport niet zag op de daarin opgenomen conclusies. Het voorbehoud van Nederland had als achtergrond dat (wezenlijke) wijzigingen in het OESO-commentaar die plaatsvinden nadat een bilateraal belastingverdrag is overeengekomen, volgens jurisprudentie van de Hoge Raad niet automatisch doorwerken voor de toepassing van een dergelijk (bestaand) verdrag.

Het voorgaande citaat ziet op een andere passage uit het commentaar maar die wel in nauw verband staat met de

'Prioriteit wordt gegeven aan de kwalificatie van de partnership door de woonstaat'

paragrafen die betrekking hebben op kwalificatieconflicten, temeer daar beiden een gevolg zijn van de implementatie van het Partnership-rapport in het OESO-commentaar waarvan de conclusies worden onderschreven. Met betrekking tot een situatie waarin de bron- en de woonstaat verschillende karakteriseringingen hanteren met betrekking tot een partnership, dat wil zeggen de ene staat behandelt de partnership voor fiscale doeleinden als transparant terwijl de andere staat een dergelijke partnership als niet-transparant ziet, dient de bronstaat, indien hij een belastingverdrag toepast op een dergelijke situatie als onderdeel van de feitenconstellatie waarop het verdrag ziet, de wijze in aanmerking te nemen waarop

een inkomensbestanddeel dat uit zijn jurisdictie afkomstig is, behandeld wordt in de jurisdictie van de belastingplichtige die aanspraak heeft op de voordelen van het verdrag.³³ Met andere woorden, prioriteit wordt gegeven aan de kwalificatie van de partnership door de woonstaat. Indien derhalve de woonstaat van de partners van mening is dat een partnership als transparant moet worden beschouwd, dan dient de bronstaat deze kwalificatie voor het belastingverdrag te volgen waaraan niet afdoet dat de partnership naar het nationale recht van de bronstaat als niet-transparant wordt beschouwd. Nederland heeft hierop in par. 27.1 van het commentaar op art. 1 OESO-modelverdrag een voorbehoud gemaakt dat qua strekking vergelijkbaar is met par. 80 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag, dat wil zeggen het voorbehoud bij de door het OESO-commentaar geformuleerde oplossing voor kwalificatieconflicten.

Nederland lijkt het voorbehoud te nuanceren daar het in beginsel de conclusies van het Partnership-rapport onderschrijft (dit lijkt ook te gelden voor de door het OESO-commentaar ontvouwen visie ten aanzien van kwalificatieconflicten: de laatste passage van het citaat refereert in meer algemene zin aan de conclusies van het Partnership-rapport), maar meent dat de jurisprudentie van de Hoge Raad het niet toelaat dat wezenlijke wijzigingen in het OESO-commentaar doorwerken naar eerder gesloten belastingverdragen zonder te concretiseren op welke arresten van de Hoge Raad in het bijzonder wordt gedoeld. Volgens de jurisprudentie van de Hoge Raad kan overigens aan de uitlatingen die de staatssecretaris tijdens het wetgevende proces en dus als medewetgever doet, geen rechtens te honoreren vertrouwen worden ontleend.³⁴ In zoverre blijft het voorbehoud derhalve onverkort overeind staan. Overigens bevreemdt deze nuancering indien het algemene voorbehoud dat Nederland in annex II heeft gemaakt ten aanzien van het Partnership-rapport in ogenschouw wordt genomen³⁵ en dat op de volgende argumenten is gesteund:

- betwijfeld wordt of de bereikte conclusies als een interpretatie van de – onderliggende bedoeling van de – relevante verdragsbepalingen kunnen worden gezien;
- de conclusies en de gebruikte argumentatie zijn niet steeds consistent; en
- in zijn algemeenheid kan worden gezegd dat aan de wens een oplossing te vinden voorrang is gegeven boven

³⁴ Vergelijk HR 21 september 2007, BNB 2008/91 en BNB 2008/92, en HR 7 juli 1993, BNB 1993/336.

³⁵ In zijn brief aan de Eerste Kamer van 3 mei 2005, Kamerstukken I 2004/05, 29 632, nr. H, blz. 14, met betrekking tot de Protocolwijziging bij het verdrag met de VS herhaalt de Staatssecretaris van Financiën echter het voorbehoud op het OESO-commentaar ten aanzien van kwalificatieconflicten. Vergelijk tevens MvT, Kamerstukken II 2009/10, blz. 28, bij het nieuwe belastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk (2008).

³³ Par. 6.3 en 6.4 van het commentaar op art. 1 OESO-modelverdrag.

de vraag of voor deze oplossing wel een juridische basis bestaat.

Daarnaast is het volgens annex II onduidelijk of Nederland wel uitvoering kan geven aan het rapport zonder zijn nationale wetgeving te veranderen en het wordt betwist of het rapport wel een integrale oplossing biedt voor alle situaties van juridische en economische dubbele belasting en dubbele niet-belasting bij partnerships. Nederland houdt zich, aldus annex II, daarom het recht voor op eigen initiatief, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, te beslissen of en in hoeverre de conclusies van het rapport van toepassing zijn;³⁶ dit lijkt ook te worden bevestigd door de wijze waarop Nederland deze problematiek in recente belastingverdragen aanpakt.³⁷

Dit is niet alleen van een hele andere orde dan de tijdens de parlementaire behandeling bij het verdrag met de VS gemaakte nuancering maar het verduidelijkt tevens het karakter van de eerdergenoemde op het commentaar gemaakte voorbeholden, waaronder het voorbehoud dat ziet op de door het OESO-commentaar voorgestane oplossing met betrekking tot kwalificatieconflicten. Er kan dan ook aangenomen worden dat Nederland door middel van dit voorbehoud de visie van het OESO-commentaar met betrekking tot kwalificatieconflicten en divergerende visie bij de karakterisering van partnerships niet wenst te volgen.³⁸

2.3 Visie van de Hoge Raad

De Hoge Raad lijkt impliciet het voorbehoud van Nederland te bevestigen in HR 1 maart 2002, *BNB* 2002/153.³⁹ Hierbij dient echter in ogenschouw te worden genomen dat de Hoge Raad niet expliciet aan dat voorbehoud refereerde en dat de geldigheid en juistheid van dit voorbehoud in *BNB* 2002/153 niet in het geding waren. Daarenboven zou ook nog een rol kunnen hebben gespeeld dat de implementatie van het Partnership-rapport in het OESO-commentaar plaatsvond in 2000 terwijl het voormalige belastingverdrag met België waarover de Hoge Raad zich in *BNB* 2002/153 diende uit te laten, dateerde van 1970. *BNB* 2002/153 betrof een in Nederland woonachtige deelvisser (X) die werkzaam was aan boord van een onder Belgische vlag varende viskoter. Deze kotter was eigendom van A NV, een statutair in België gevestigde vennootschap. A NV was maat in een maatschap waarin X als deelvisser deelnam. Vanuit Nederlands perspectief kwalificeerde het inkomen van X als winst uit onderneming. Echter, vanuit Belgisch oogpunt genoot X inkomen uit dienstbetrekking, waarover het heffingsrecht ingevolge art. 15 van het voormalige belastingverdrag met België (uit 1970) was toegewezen aan België. De issue was dan ook of Nederland overeenkomstig art. 24, eerste paragraaf, onderdeel 2, van het voormalige verdrag met België voorkoming van dubbele belasting diende toe te staan. Deze bepaling bevatte geparafraseerd de volgende zinsnede: '... verleent Nederland een vermindering(die) volgens (artikel) 15, paragraaf 1 (...), van de Overeenkomst in België mag worden belast...'. De Hoge Raad gaf aan dat het in dit verdrag ongedefinieerde begrip 'dienstbetrekking' in art. 15, par. 1 (inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid), niet dient te worden uitgelegd overeenkomstig de wetgeving van de bronstaat (in casu België),⁴⁰ maar dat Nederland als woonstaat deze term zelfstandig en overeenkomstig zijn eigen wetgeving mag uitleggen.⁴¹

Volgens deze Nederlandse interpretatie ontbrak een gezagsverhouding die noodzakelijk is voor de classificatie als inkomsten uit dienstbetrekking. Nederland stelde dus, in tegenstelling tot België, dat de inkomsten niet classi-

36 Zie ook *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Nederlands Internationaal Belastingrecht, Onderdeel 1, Belastingverdragen naar inkomen en vermogen, Artikelsgewijs commentaar modelverdragen, OESO-modelverdrag 1992 (incl. OESO-verdrag 2005 en 2008), art. 23A (24, eerste, tweede en vierde lid, NSV), Vermijding van dubbele belasting, aant. 5.10, Kluwer (digitaal).*

37 In de verdragen met België (2001), Bahrein (2008), Ghana (2008), Polen (2002), Zuid-Afrika (2005) en Zwitserland (2010) is een specifieke bepaling opgenomen die de mutual agreement procedure voorschrijft teneinde kwalificatieconflicten op te lossen. Verder bevatten de recente belastingverdragen met de VS (protocol 2004), Verenigd Koninkrijk (2010), Albanië (2004) en België (2001) een bepaling die er in het bijzonder op gericht is de problematiek van hybride entiteiten onder een belastingverdrag op te lossen. G. Fibbe, *EC Law Aspects of Hybrid Entities (Doctoral Series nr. 15)*, blz. 286-289, IBFD 2009, geeft aan dat het feit dat Nederland in een belastingverdrag met een andere EU-lidstaat, zoals België, een oplossing ten aanzien van hybride entiteiten opneemt waarin de uitgangspunten van het OESO-commentaar worden gevolgd waarop een voorbehoud is gemaakt, Europeesrechtelijke implicaties heeft. Volgens Fibbe brengt het Europese recht alsdan mee dat een en ander ook effect heeft voor belastingverdragen met EU-lidstaten waarin een dergelijke oplossing ontbreekt en wordt het voorbehoud derhalve betekenisloos.

38 Zie ook Peters, a.w., blz. 4, en Stevens, a.w., blz. 140.

39 F.P.G. Pötgens, 'Nogmaals art. 15 en 16 belastingverdrag met België: inkomsten uit tegenwoordige privaatrechtelijke dienstbetrekking', *MBB* 2003, nr. 4, blz. 130 en 131.

40 De belastingplichtige had dit standpunt expliciet ingenomen. Er was een dienstbetrekking naar Belgisch recht en in zijn visie diende zulks gevolgd te worden door Nederland.

41 Een enigszins vergelijkbare issue komt aan de orde in par. 8.10 van het commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag op basis waarvan de woonstaat onder bepaalde omstandigheden verplicht is de interpretatie te volgen die de bronstaat geeft aan het begrip 'dienstbetrekking'. Nederland heeft hier geen voorbehoud op gemaakt.

ficeerden als inkomsten uit dienstbetrekking, maar als winst uit onderneming, waarop art. 7 van het onderhavige verdrag (winst uit onderneming) van toepassing was. Aangezien geen vaste inrichting voorhanden was, was het heffingsrecht over de aan X toekomende winst exclusief ter belastingheffing toegewezen aan Nederland.

3 Effectiviteitsbeginsel

Het belang van het effectiviteitsbeginsel voor de interpretatie van belastingverdragen is, voor zover wij hebben kunnen nagaan, voor het eerst opgemerkt door Engelen.⁴² Het effectiviteitsbeginsel moet worden onderscheiden in twee afzonderlijke principes:

- het principe dat alle *afzonderlijke* verdragsbepalingen verondersteld moeten worden te zijn gecreëerd met als doel een zeker effect te bereiken waardoor iedere interpretatie die een verdragsbepaling doet verworden tot een dode letter strijdig is met het effectiviteitsbeginsel;
- het principe dat aan het verdrag *in zijn geheel* een bepaald doel ten grondslag ligt, met als gevolg dat een interpretatie die verhindert dat dit doel verwezenlijkt wordt, eveneens strijdig is met het effectiviteitsbeginsel.^{43, 44}

De International Law Commission betoogt dat indien een verdragsbepaling en/of doel en strekking van het verdrag op twee wijzen geïnterpreteerd kan worden, waarvan 1. de ene interpretatie effectieve tenuitvoerlegging van een verdrag mogelijk maakt, en 2. de andere interpretatie het niet mogelijk maakt het verdrag effectief ten uitvoer te leggen, de goede trouw en doel en strekking van het verdrag, zoals die voortvloeien uit art. 31, eerste lid, Verdrag van Wenen, vereisen dat interpretatie 1 gevolgd wordt.^{45, 46} Zodoende ligt het effectiviteitsbeginsel besloten in art. 31, eerste lid, verdrag van Wenen. Dit artikel bepaalt dat de bepalingen van een verdrag te goeder trouw door de verdragsluitende partijen dienen te worden uitgelegd overeenkomstig de context van het verdrag en zijn doel en strekking. Dit standpunt is bevestigd door het Internationaal hof in zijn arrest inzake Libië vs. Tjsaad.⁴⁷

Echter, ook in andere arresten bedient het Internationaal hof zich – zoals ook zijn voorganger het Permanente hof dat deed – van het effectiviteitsbeginsel teneinde de effectieve werking van een verdrag en zijn afzonderlijke bepalingen te waarborgen. Voorbeelden hiervan zijn het Injuries-arrest⁴⁸ (hoewel het Internationaal hof niet expliciet refereerde aan het effectiviteitsbeginsel⁴⁹ volgt dit wel uit de aard van de overwegingen)⁵⁰ en het Corfu-arrest.^{51, 52}

Ondanks de duidelijke visie van het Internationaal hof aangaande de toepassing van het effectiviteitsbeginsel, wordt met enige regelmaat voor een restrictievere toepassing van dat beginsel gepleit. In dit verband kan worden verwezen naar de dissenting opinion van rechter Shahabuddeen (één van de rechters bij het Internationaal Gerechtshof) bij het arrest-Bahrein vs. Qatar⁵³ waarin het Internationaal hof zelf een vergelijkbare interpretatie met behulp van het effectiviteitsbeginsel hanteert als in het eerdergenoemde arrest-Libië vs. Tjsaad.⁵⁴ Shahabuddeen plaatste kanttekeningen bij de toepassing

48 ICJ 11 april 1949, *Reparation for Injuries Suffered in the Service of the United Nations*.

49 'The Court here faces with a new situation. The questions to whom it gives rise can only be solved by realizing that the situation is dominated by the provisions of the Charter considered in the light of the principles of international law (...) Under international law, the Organization must be deemed to have those powers which, though not expressly provided in the Charter, are conferred upon it by necessary implication as being essential to the performance of its duties.'

50 Zie Fitzmaurice in *British Yearbook of International Law* 1951(28), blz. 19, Oxford University Press.

51 ICJ 9 april 1949, *Corfu Channel (United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland vs. Albania)*.

52 'It would indeed be incompatible with the generally accepted rules of interpretation to admit that a provision (...) should be devoid of purport or effect. In this connexion, the Court refers to the views expressed by the Permanent Court of International Justice with regard to similar questions of interpretation. (...): 'In case of doubt, the clauses of a special agreement by which a dispute is referred to the Court must, if it does not involve doing violence to its terms, be construed in a manner enabling the clauses to have appropriate effect.'

53 Dissenting opinion 15 februari 1995 (*Qatar vs. Bahrain*), rechter Shahabuddeen.

54 'Any other interpretation would encounter serious difficulties: it would deprive the phrase of its effect and could well, moreover, lead to an unreasonable result. In fact, the Court has difficulty in seeing why the 1990 Minutes, the object and purpose of which were to advance the settlement of the dispute by giving effect to the formal commitment of the Parties to refer it to the Court, would have been confined to opening up for them a possibility of joint action which (...), moreover, had proved to be ineffective.'

42 Engelen, a.w., blz. 505.

43 *British Yearbook of International Law*, 1951(28), blz. 19, Oxford University Press.

44 Zie ook H. Lauterpacht, *Restrictive Interpretation and the Principle of Effectiveness in the Interpretation of Treaties* (*British Yearbook of International Law* 1949 (26)), blz. 48, Oxford University Press.

45 *Third Report on the Law of Treaties* (ILC Yearbook vol. 2), blz. 219, United Nations 1966.

46 Zie ook R. Gardiner, *Treaty Interpretation*, blz. 160, Oxford University Press 2008.

47 ICJ 3 februari 1994, *Territorial Dispute (Libyan Arab Jamahiriya vs. Chad)*.

van het effectiviteitsbeginsel en vreesde voor een (te) extensieve interpretatie, waarbij de tekst van het verdrag zou kunnen worden verdrongen. Indien de tekst van een verdrag tekortschiet, is het, aldus Shahabuddeen, niet aan een rechter dit te repareren. Shahabuddeen meent hiervoor tevens steun te vinden in de literatuur, waar Sir Hersch Lauterpacht erkende dat een verdrag een zeker doel beoogde te realiseren, maar hier niet in kan zijn geslaagd door een leemte in de tekst.⁵⁵ Indien een zeker doel vastgesteld kan worden, betekent dit volgens Shahabuddeen niet dat realisatie van dit doel coûte que coûte dient plaats te vinden.⁵⁶ Benadrukt dient echter te worden dat het Internationaal hof zich bewust heeft getoond van de door Shahabuddeen

“Letter and spirit” van het betreffende verdrag

geduide risico's. Het stelt dan ook dat het effectiviteitsbeginsel het niet toestaat een interpretatie te hanteren die strijdig is met 'letter and spirit' van het betreffende verdrag.⁵⁷ In geval van belastingverdragen kan deze 'letter and spirit' voldoende zeker worden vastgesteld. Immers, het doel van een belastingverdrag en van art. 23 OESO-modelverdrag in het bijzonder is in ieder geval het voorkomen van dubbele belasting. Zoals wij in onderdeel 2.1 hebben vastgesteld, laten de bewoordingen van art. 23 OESO-modelverdrag meerdere interpretaties toe van de zinsnede 'in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State' (zowel de visie dat de woonstaat de

kwalificatie van de bronstaat moet volgen als dat de woonstaat zelfstandig het verdrag mag interpreteren). Ingevolge de jurisprudentie van het Internationaal hof dient dan voorrang te worden gegeven aan de interpretatie die het meest geschikt is om dubbele belasting te voorkomen.

4 De betekenis van het effectiviteitsbeginsel voor het Nederlandse voorbehoud

De contouren van het effectiviteitsbeginsel in oogen-schouw nemende, dient de vraag zich aan hoe het Nederlandse voorbehoud bij het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag zich met dit beginsel verhoudt. De concrete uitwerking van het Nederlandse voorbehoud is logischerwijs afhankelijk van de aard en omstandigheden van het individuele geval. Echter, indien Nederland vasthoudt aan zijn zienswijze zoals deze tot uiting komt in het voorbehoud, is het mogelijk dat zich dubbele belastingheffing voordoet, wat in een aantal gevallen vermeden had kunnen worden⁵⁸ door middel van het volgen van de interpretatiewijze zoals deze door het OESO-commentaar is voorgeschreven.

De dubbele belastingheffing die zich dan voordoet, is ontegenzeggelijk in strijd met het doel en strekking van

'Het effectiviteitsbeginsel gebiedt dan voorrang te geven aan de interpretatie zoals deze volgt uit het commentaar'

zowel art. 23 als van het verdrag. Het effectiviteitsbeginsel gebiedt dan voorrang te geven aan de interpretatie zoals deze volgt uit het commentaar op het OESO-modelverdrag. Dit is overigens ook reeds betoogd door Engelen.⁵⁹ De gevolgen van de interpretatie van art. 23 OESO-modelverdrag die Nederland hanteert blijken het voorbehoud, wordt belichaamd door de mogelijke uitkomst van het arrest in *BNB 2002/153*, dat wil zeggen dubbele belastingheffing die in ieder geval voorkomen

55 Sir Hersch Lauterpacht, *The development of International Law by the International Court*, blz. 227, Cambridge University Press 1996 (herdruk).

56 *Admissibility of Hearings of Petitioners by the Committee on South West Africa case*, ICJ reports, blz. 58, separate opinion. Tot slot refereert Shahabuddeen aan een overweging van rechter Lauterpacht: 'The clauses of the Peace Treaties of 1947 relating to settlement of disputes were, as shown in their wording and the protracted history of their adoption, formulated in terms which clearly revealed the absence of agreement to endow them with a full measure of effectiveness.'

57 Zie bijvoorbeeld ICJ 18 juli 1950, *Interpretation of peace treaties with Bulgaria, Hungary and Romania*: 'The principle of interpretation often expressed in the maxim: *ut res magis valeat quam pereat*, often referred to as the rule effectiveness, cannot justify the Court in attributing to the provisions for the settlement of disputes in the Peace Treaties a meaning which, as stated above, would be contrary to their letter and spirit.'

58 De interpretatie van het OESO-commentaar voorkomt niet in alle gevallen dubbele belasting; zie ook Rust, a.w., blz. 45 e.v., en Vogel, a.w., blz. 41 e.v.

59 Engelen, a.w., blz. 505.

was indien de visie van het OESO-commentaar was gevolgd.

Waar het effectiviteitsbeginsel op zijn minst leidt tot verwerping van het Nederlandse voorbehoud ten faveure van de door het OESO-commentaar voorgestane oplossing,⁶⁰ dient zich ook de vraag aan of datzelfde OESO-commentaar in overeenstemming is met het effectiviteitsbeginsel. Immers, het OESO-commentaar voorziet slechts in een oplossing waarmee dubbele belasting wordt voorkomen in geval van kwalificatieconflicten, waar in geval van interpretatieconflicten slechts de veelal onzekere weg van een mutual agreement procedure openstaat (zeker indien in een belastingverdrag geen arbitrage-clausule is opgenomen). De International Tax Group voorziet een ruimere reikwijdte voor de interpretatie die de woonstaat gebiedt de classificatie van de bronstaat te volgen, waarmee ook in die gevallen dubbele belasting wordt voorkomen, waarin volgens het OESO-commentaar thans slechts de mutual agreement procedure soelaas kan bieden.

5 Tot slot

In deze bijdrage zijn wij ingegaan op het onderscheid dat het OESO-commentaar hanteert voor kwalificatie- en interpretatieconflicten. Wij hebben vastgesteld dat het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag een vrij beperkte definitie hanteert van kwalificatieconflicten in welk geval de woonstaat de kwalificatie van de bronstaat dient te volgen en dubbele belasting kan worden voorkomen. Verder is geïllustreerd dat het commentaar op andere artikelen van het OESO-modelverdrag dan art. 23 niet altijd evenwichtig omgaat met de vrij beperkte definitie van kwalificatieconflicten waarin par. 32.3 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag voorziet. Wij hebben vastgesteld dat de International Tax Group ter zake een ruimere benadering hanteert die ook in overeenstemming kan worden geacht met een consistente interpretatie van art. 23 OESO-modelverdrag. Het zou dan ook aangewezen zijn indien par. 32.1-32.7 van het commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag hiermee in overeenstemming zouden worden gebracht. Nederland heeft bij het betreffende commentaar op art. 23 OESO-modelverdrag een voorbehoud gemaakt dat nog steeds inhoudt dat Nederland de door het OESO-commentaar voorgestane oplossing voor kwalificatieconflicten alleen wenst te volgen indien zulks in een specifieke verdragsbepaling is overeengekomen, het gevolg is van een mutual agreement procedure of van unilateraal beleid. De

schaarse jurisprudentie van de Hoge Raad (*BNB 2002/153*) lijkt dit standpunt te onderschrijven al dient wel een aantal nuances bij deze conclusie te worden geplaatst, zoals de omstandigheid dat par. 32.1-32.7 in het OESO-commentaar zijn opgenomen na sluiting van het voormalige belastingverdrag met België waarover de Hoge Raad zich in *BNB 2002/153* diende uit te laten.

Daarna is aandacht besteed aan het effectiviteitsbeginsel dat bij de interpretatie van belastingverdragen moet worden gevolgd. Dit beginsel wordt gehanteerd in de jurisprudentie van het Internationaal hof en is vervat in art. 31, eerste lid, Verdrag van Wenen. Het gevolg van dit effectiviteitsbeginsel is dat Nederland als woonstaat een zodanige interpretatie van het belastingverdrag dient te volgen dat dubbele belasting wordt voorkomen (welke interpretatie overigens een afdoende grondslag vindt in de tekst van art. 23 OESO-modelverdrag). Daarmee strookt niet de zienswijze die is neergelegd in het voornoemde voorbehoud. Dit voorbehoud is dan ook onhoudbaar en onverenigbaar met het internationale publiekrecht. Het zou dan ook aanbeveling verdienen dit voorbehoud te laten varen. Nu het Ministerie van Financiën bezig is met een grondige restauratie van zijn verdragsbeleid, doet zich een gelegenheid voor een en ander tot uitdrukking te brengen.

⁶⁰ Tot een vergelijkbare gevolgtrekking kwam overigens J. van Strien, *Renteaftrekbeperkingen in de vennootschapsbelasting* (FM nr. 119), blz. 235, Deventer: Kluwer 2007, zij het op andere gronden (eenvoud en rechtszekerheid).